

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové, soudkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudce JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Rybníkářství Pohořelice a.s.,** Vídeňská 717, Pohořelice, zastoupeného Mgr. Luďkem Růžičkou, advokátem se sídlem Vackova 44, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 4. 2011, č. j. 29 Af 116/2010 - 117,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 4. 2011, č. j. 29 Af 116/2010 - 117, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

Shora označeným rozsudkem Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2009, č. j. 7749/09-1700-703359, kterým žalovaný k odvolání žalobce změnil platební výměr č. j. 58/2005 Finančního úřadu v Břeclavi (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 9. 2005, č. j. 91941/05/298980/2730, jímž byl žalobci uložen odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 1 562 253 Kč tak, že stanovený odvod snížil na částku 515 676 Kč.

Výše uvedený rozsudek napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností.

II. Shrnutí kasačních důvodů

Stěžovatel uplatňuje kasační důvody ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)

Krajský soud dle stěžovatele **nesprávně vyložil podmínky i účel poskytnutí dotace.** Stěžovatel jak v odvolání, tak v žalobě tvrdil, že se správní orgány mýlí, pokud dovozují, že nesplnil podmínky pro poskytnutí dotace, jež mu byla poukázána v rámci podpůrného programu 15. Podpora mimoprodukčních funkcí rybníků. Pro poskytnutí dotace je totiž rozhodné, zda stěžovatel splnil podmínky dotace stanovené rozhodnutím o poskytnutí dotace a nikoliv podmínky, které si stanoví kontrolní orgán. Stěžovatel zdůrazňuje, že splnil podmínky pro poskytnutí dotace dle Rozhodnutí Ministerstva zemědělství ze dne 2. 11. 2004, č. j. 331/2004-2148 (dále také „rozhodnutí o poskytnutí dotace “) a nad tento rámec splnil i podmínky vyplývající ze Zásad vycházejících z § 2 zákona č. 252/1997 Sb. o zemědělství pro rok 2004, č. j. 6236/2004-1000. Stěžovatel v předchozím řízení namítal, že neporušil rozpočtovou kázeň, neboť tuto lze porušit jen tak, že poruší podmínky, za nichž mu byla dotace poskytnuta. Pokud pak nebyl manipulační řád podmínkou pro poskytnutí dotace, nebylo možné v souvislosti s jeho nepředložením dovozovat porušení podmínek pro dotaci.

Stěžovatel namítá, že jak z rozhodnutí žalovaného, tak z rozsudku krajského soudu není zřejmé, které z podmínek pro poskytnutí dotace v programu 15.02 a 15.04 stěžovatel nesplnil, a to přesto, že jde při posouzení otázky porušení rozpočtové kázně o zcela zásadní otázku. Přitom stěžovatel v odvolání (a poté i v žalobě) tvrdil, že podmínky pro udělení dotace dle Rozhodnutí Mze splnil (splnil však i podmínky dle Zásad). Žalovaný však na toto jeho odvolací tvrzení nereagoval a neobjasnil, kterou podmínku pro poskytnutí dotace považuje u stěžovatele za nesplněnou, kde je konkrétně uvedena a v čem spočívá, resp. jakým úkonem byla stěžovateli ve skutečnosti stanovena. Tato okolnost je totiž naprosto zásadní pro posouzení toho, zda se stěžovatel dopustil porušení rozpočtové kázně. Stěžovateli tak žalovaný de facto zabránil, aby vůči této odvolací výtce mohl v žalobě vznést kvalifikované námitky. Totožné pochybení pak podle mínění stěžovatele učinil i krajský soud, neboť i on podmínky pro poskytnutí dotace, které neměl stěžovatel splnit (a tak se dopustil porušení rozpočtových pravidel) jednoznačně, určitě nespecifikoval. Pokud pak krajský soud přezkoumal sám nepřezkoumatelné rozhodnutí, tak pochybil nejen tím, že takové rozhodnutí nezrušil pro stěžovatelem důvodně vytýkané vady řízení, ale také sám zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností.

Jelikož ani krajský soud nevěnoval patřičnou pozornost přesnému vymezení podmínek, na jejichž naplnění byla stěžovateli dotace poskytnuta, jakož i účelu, pro který mu byla příslušná dotace poskytnuta, považuje stěžovatel za nezbytné tyto podmínky a účel dotace nejprve objasnit. Za tímto účelem cituje z rozhodnutí o poskytnutí dotace - zejména pokud jde o účel, na který byla dotace poskytnuta a za jakých podmínek:

- *„na účel: částečná kompenzace újmy rybářským subjektům vzniklé zajišťováním vodohospodářských a celospolečenských funkcí rybníků“*

- *„Podmínky použití dotace*

  1. Splnění kriterií podpory ve vztahu k účelu a předmětům podpory, na které bylo žádáno v rámci podpůrného programu 15. Podpora mimoprodukčních funkcí rybníků.

  2. Příjemce dotace zodpovídá za to, že splnil účel, na který mu byla dotace poskytnuta.

3. Příjemce dotace je povinen neprodleně oznámit Mze změny, které nastanou proti ustanovením uvedených v rozhodnutí.“

Stěžovatel má za to, že v projednávané věci nebylo najisto postaveno, které konkrétní dotační podmínky neměl stěžovatel splnit. V žádném případě nemůže stěžovatel souhlasit s krajským soudem a žalovaným, pokud tito svá rozhodnutí založili na úvaze, že pokud stěžovatel nedoložil manipulační řád, či komplexní manipulační řád (dotační titul pro dotační titul 15.02), tak neprokázal oprávněnost čerpané dotace – tj. neunesl důkazní břemeno, které na něm podle krajského soudu vázlo, či že neprokázal existenci důvodu pro poskytnutí dotace (titul 15.04). Je tomu tak proto, že takto žádná podmínka při přidělení dotace stěžovateli nebyla formulována. Rozhodnutí o poskytnutí dotace nehovoří o povinnosti prokazovat splnění podmínek pro dotaci manipulačním řádem. Existence manipulačního řádu nemusí být zcela nezbytná k prokázání vlastnosti příslušného rybníka - tj. že plní retenční funkci při povodních, který je zajištěn „manipulací“ s vodou – např. prostřednictvím stavidel, resp. že k naplnění této celospolečenské funkce rybníků – tj. ochrany před povodněmi postačí schválená/nařízená retenční funkce rybníka, která je dána i jeho vlastnostmi – schválenými technickými parametry - retenčním prostorem nádrže, jak ostatně vyplývá z důkazu – stanoviska OŽP (Břeclav a Moravský Krumlov).

Stěžovatel v souvislosti s výše uvedeným odkazuje na judikát Městského soudu v Praze ze dne 12. 2. 2008, č. j. 11 Ca 371/2006 - 55, dle kterého nelze k tíži stěžovatele vykládat nesplnění podmínek pro poskytnutí dotace, pokud tyto podmínky byly stanoveny vágně, nepřesně, nejednoznačně či nebyly stanoveny vůbec. Je tomu tak proto, že je jen výlučnou odpovědností poskytovatele dotace, aby tento již při poskytnutí dotace nastavil „jasná pravidla“ jak pro její poskytování a její případnou kontrolu. Pokud tak však poskytovatel dotace neučiní, nelze ze strany kontrolujícího orgánu tuto skutečnost vykládat k tíži příjemce dotace – stěžovatele tak, jak tomu bylo ostatně právě v této věci. V průběhu celého řízení před správními orgány, tak i před krajským soudem ani nebylo najisto postaveno nesplnění podmínky, na kterou mělo být poskytnutí dotace navázáno (u dotačního titulu 15.02 a 15.04 za rok 2004) a v čem vlastně tato podmínka spočívá, resp. jak by mohla být splněna.

V tomto směru pak stěžovatel poukazuje na rozdíly mezi rozhodnutím o dotaci za rok 2003 - kde byla podmínka toliko jediná a rozhodnutím o dotaci, která mu byla poskytnuta v roce 2004, kde již nebyla uvedena podmínka jediná, ale podmínky 3.

Stěžovatel zásadně nesouhlasí se závěrem krajského soudu o tom, že stěžovatel u rybníku **Nesyt nesplnil podmínku pro poskytnutí dotace z titulu 15.02** Retenční účinek při povodních, když neprokázal, že tento rybník má schopnost zadržet vodu „manipulací“. Aby příslušné vodní dílo - rybník Nesyt mělo retenční účinky při povodních, musí mu být tato jeho vlastnost buď výslovně nařízena - např. ve stavebním povolení nebo uvedena v povolení k nakládání s vodami, případně v manipulačním řádu (§ 2, § 4 vyhlášky MZ č. 195/2002 Sb.) nebo jiné listině (rozhodnutí), která vymezuje rozsah provozování příslušného vodního díla. Retenční účinky je nutno chápat jako vlastnost rybníka tvořící jeho statut. V této souvislosti stěžovatel namítal, že rybník může mít retenční účinky i tehdy, když tato schopnost není výslovně vyjádřena slovy „retenční účinky“. Tak tomu je i v případě rybníku Nesyt, kdy jeho hladina - retenční prostor či

objem může být měněn dle dispozice provozovatele (podle pokynu vodoprávního orgánu - při povodni) na stavidle Jalováku (viz i níže). Byť by se tento rozsah (cca 36 cm) nemusel jevit neznalé osobě jako zásadní, vzhledem k ovládané ploše rybníka je ovládaná retence rybníka Nesyt cca 853.000 m3 vody. Za účelem prokázání této nařízené vlastnosti rybníku Nesyt předložil a i v žalobě navrhl provedení řady důkazů, ke kterým i připojil vyjádření, co z toho kterého důkazu vyplývá. Krajský soud však ve shodě s žalovaným na tyto nereflektoval a došel k naprosto opačnému závěru než stěžovatel. S tímto závěrem krajského soudu stěžovatel nesouhlasí.

Svá výše uvedená tvrzení stěžovatel opírá o následující důkazní prostředky, které nebyly jak správním orgánem, tak soudem, prováděny a hodnoceny.

- stanoviskem Krajského úřadu Jihomoravského kraje ze dne 10. 1. 2005, č. j. JMK 20158/2004 OŽPZ-Ft, ve věci změny povolení v nakládání s vodami, které deklaruje stanovisko státní správy, do jejíž gesce spadá nakládání s vodami, že „zahamovací doklad na podkladě komisionelního a smírčího protokolu ze dne 1. až 5. září 1831, který byl podle zápisu ONV Břeclav, č. j.: Vod-4570/1/70-405/K, 5486/70-405/K ze dne 24. 6. 1970, ve věci přezkoušení vodního oprávnění a normace rybníka Nesyt, lze považovat za platné povolení k nakládání s vodami pro zdouvání a akumulaci povrchové vody, resp. takové povolení nahrazuje“.

- zahamovacím protokolem z 5. 9. 1831,

- vodohospodářským posudkem archivních plánů a spisů pro normaci dle stavu koncem roku 1968, vyhotoveným znalcem Ing. Richardem Jelínkem, podle kterého ovladatelná retence Nesytu činí 853.000m3 (zejm. str. 7, 8, 15, a to přestože je retenční prostor Nesytu vymezen toliko výškou stavidel Jalováku – tj. 12 coulů),

- technickou zprávou k revisnímu elaborátu na normaci rybníka, vyhotovenou znalcem Ing. Richardem Jelínkem (zejm. str. 11, 12) z roku 1969, kde je v části M/ a N/ vymezena maximální hladina ovladatelné retence, která je ovládána stavidly Jalováku, rep. že „majitel rybníka jest povinen táhnouti stavidla Jalováku tak, aby vodní hladina rybníka stanovená výškou stavidel nebyla nikdy překročena..... Za povodí jest nutno manipulovati se stavidly Jalováku tak, aby maximální hladina daná přepadovou hranou stavidel nebyla nikdy překročena“,

- zápisem ONV Břeclav, č. j.: Vod-4570/1/70-405/K, Vod-5486/70-405/K ze dne 24. 6. 1970 a Vod 1483/1/72-405-Ci ze dne 23. 5. 1972, z něhož vyplývá totéž jako z předchozích důkazů, tj. stanovená retence prostřednictvím stavidel Jalováku,

- plánem péče pro chráněná území „Lednické rybníky“, ze dne 29. 12. 1993, z nějž vyplývá délka vzdutí vodní hladiny rybníku Nesyt v délce 3,3 km, zde je retenční účinek vymezen plochou, resp. délkou vzdutí,

- stanoviskem OŽP (Břeclav a Moravský Krumlov), z nějž lze jednoznačně dovodit, že retence -vzdouvání a že ochranný - retenční prostor nádrže se nachází mezi hladinou zásobního - ovládaného prostoru a maximální hladinou, a že retenční

schopností rybníka je rozdíl mezi normální a maximální hladinou danou projektem, rep. rozdíl mezi nimi tvoří retenční schopnost rybníka.

Výše uvedené důkazy dle stěžovatele jednoznačně prokazují nařízenou retenční funkci rybníka Nesyt, byť tato má svůj původ ve vodoprávním rozhodnutí z roku 1834 a samotná retence tohoto rybníka je ovládána pouhými stavidly Jalováku v rozsahu 12 coulů (asi 36 cm), a nikoliv ve formálně označeném „manipulačním řádu“, či komplexním manipulačním řádu povodí Moravy, v němž je počítáno retenční schopností rybníka Nesyt v uvedeném rozsahu (cca 853.000 m3 vody.)

Obdobně závěry krajského soudu o neprokázání **splnění podmínek u dotačního titulu 15.04 zlepšování jakosti povrchových vod svými dočišťovacími schopnostmi rybníku Nesyt** považuje stěžovatel za zcela chybné, vycházející z nepochopení materie věci, nemající oporu v provedených důkazech, založené pouze na domněnkách a stanovisku žalovaného, jakož i na nedostatečném či nesprávně zjištěném skutkovém stavu věci, a ve svém důsledku také za nepřezkoumatelné. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že u tohoto dotačního titulu nesplnil dotační podmínky, když neprokázal, že by byl povinen cokoliv činit, či strpět a že tím nenaplnil důvod (účel) pro dotaci. Výklad účelu dotace podaný krajským soudem je chybný a nepřípadně zužující. Rybník Nesyt zlepšuje jakost povrchových vod svými dočišťovacími účinky a tato jeho funkce vyplývá z rozhodnutí příslušného správního orgánu - zde Okresního úřadu v Břeclavi ze dne 22. 10. 1993, č. j. vod. 2288/93-235/Va. Stěžovatel zdůrazňuje, že poskytnutí dotace u titulu 15.04 není jakkoliv navázáno na manipulaci s vodou (bez ohledu zda čistou nebo znečištěnou), ale je obecně a z logiky věci je navázána na existenci rozhodnutí, na jehož základě rybník (zde Nesyt) vykonává určitou celospolečenskou funkci - dočišťuje znečištěné vody, které jsou do něj jinak vypouštěny na základě příslušného správního rozhodnutí - zde o povolení stavby ČOV Valtice ze dne 22. 10. 1993. Stěžovatel je pak na základě tohoto rozhodnutí povinen strpět, že mu do jeho rybníka není přiváděna čistá voda, ale voda znečištěná - dle konkrétních hodnot daných uvedeným rozhodnutím. Toto rozhodnutí stěžovatele tak omezuje tím způsobem, že je povinen strpět vypouštění znečištěné vody do svého rybníka, což by jinak nemusel, že nebude z tohoto důvodu moci v tomto rybníce chovat ušlechtilé druhy rybí obsádky, které by pro něj jinak znamenaly vyšší výnos (pokud by voda nebyla permanentně znečišťována), či omezení ve využívání takto znečišťované vady jako zdroje pitné vody apod.

Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, který neshledal pochybení žalovaného, pokud tento **nereflektoval překážku věci pravomocně rozhodnuté** (porušení § 28 zákona o správě daní a poplatků), která byla ve věci stěžovatele navozena v důsledku vydání rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 22. 6. 2007, č. j. 43/20 573/2007-434. Podle krajského soudu nebylo pro rozhodnutí žalovaného závazné rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 22. 6. 2007, č. j. 43/20 573/2007-434, o prominutí daně podle § 55a ZSDP a tento na něj tedy nemusel při svém rozhodování reflektovat.

Za nesprávný považuje stěžovatel závěr krajského soudu, dle kterého **stěžovatel neunesl důkazní břemeno**, pokud nedoložil žalovanému komplexní manipulační řád povodí Moravy. Stěžovatele sice stíhá důkazní břemeno, toto však v sobě zahrnuje právo navrhovat důkazy, a pokud je má k dispozici, tak je i předkládat. Pokud však nemá důkazy

k dispozici, je jen na správci daně, aby v rámci své kompetence důkazní prostředek vyžádal od osoby, která je má v držení (§ 34 ZSDP). Žalovaný pochybil, pokud neprovedl a nehodnotil stěžovatelem navržené důkazy (rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 22. 6. 2007, č. j. 43/20 573/2007-434, Technickou zprávu k revisnímu elaborátu na normaci rybníka Nesyt, vyhotoveno znalcem Ing. Richardem Jelínkem z roku 1969, Zahamovací protokol z 5. 9. 1831, vodohospodářský posudek archivních plánů a spisů pro normaci dle stavu koncem roku 1968, vyhotoveno znalcem Ing. Richardem Jelínkem, Stanovisko OŽP Břeclav a Moravský Krumlov), neboť z těchto důkazů vyplývá rozhodná skutečnost, tj. že splnil podmínky pro poskytnutí dotace, resp. že neporušil rozpočtová pravidla.

Stěžovatel shledává napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro **jinou vadu řízení před soudem,** která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Taktéž v řízení o žalobě stěžovatel navrhl krajskému soudu provést důkaz rozhodnutím o prominutí daně, komplexním manipulačním řádem povodí Moravy a dále důkazy specifikované na str. 9 žaloby, čl. IV, bod 1 (Technická zpráva k revisnímu elaborátu na normaci rybníka Nesyt z roku 1969, Vodohospodářský posudek archivních plánů a spisů pro normaci dle stavu koncem roku 1968, Zápis ONV Břeclav č. j. Vod-4570/1/70-405/K, 5486/70-405 ze dne 24.6.1970). Důkazní návrh stěžovatel zopakoval i při samotném jednání krajského soudu dne 12. 4. 2011, kdy uvedl, že setrvává na svém žalobním návrhu i na důkazních prostředcích, které v něm uvedl. Krajský soud však již k jakémukoliv dokazování ve věci samé nepřistoupil. Ani o důkazech stěžovatele ve věci samé nerozhodl.

Dle stěžovatele je napadený rozsudek též **nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost**, neboť soud ačkoliv rozhodoval po nařízeném jednání, v rozsudku konstatoval opak.

Dle stěžovatele je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný ostatně již proto, že je **nepřezkoumatelné samotné rozhodnutí žalovaného**. K výtce stěžovatele o nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí krajský soud pouze konstatoval, že je sice pravdou, že se žalovaný skutečně nevyjádřil k uváděným důkazům (str. 8 odst. 3 rozsudku), ale že je z jeho rozhodnutí zřejmé, že se žalovaný k předloženým důkazům a argumentaci stěžovatele vyjádřil, když v rozhodnutí uvedl, že „ *v předložených listinách a rozhodnutích není tento (retenční) účinek stanoven a ani z technických dat v rozhodnutích uvedených nelze dovodit existenci retenčního prostoru při povodni.*“_

Stěžovatel nad takovýmto soudním přezkumem vyslovuje více než podiv. Uvedené je v rozporu s právem na spravedlivý proces, jak je zakotven v Listině základních práv a svobod, jakož i dosavadní judikatuře na poli správního soudnictví. Pokud je totiž povinností žalovaného jednoznačně uvést, proč má důkazy či tvrzení stěžovatele, jakož i pro věc zásadní argumentaci a hodnocení důkazů za liché, mylné nebo vyvrácené, či pro věc nevýznamné, pak uvedené prosté konstatování správního orgánu nelze ani pojmenovat. S poukazem na navrhované důkazy prokazoval stěžovatel existenci retenčního prostoru u rybníku Nesyt. Existenci retenčních účinků a možnost ovlivňovat výši vodní hladiny pro případ povodní - tzv. ovlivňování/plnění retenční funkce lze dovodit z doložených a navržených důkazů. V žádném případě stěžovatel nezaměňoval termín retence s termínem akumulace (stěžovatel si je oproti správnímu orgánu dobře vědom rozdílů mezi těmito termíny, čemuž ostatně svědčí i rozhodnutí žalovaného ve vztahu k dotaci z titulu 15.01). Zcela konkrétně za použití jednotlivých důkazů, kde například ve vztahu k Stanovisku OŽP (Břeclav a Moravský Krumlov) lze dovodit, že

retence = vzdouvání a že ochranný - retenční prostor nádrže se nachází mezi hladinou zásobního - ovládaného prostoru a maximální hladinou, a že schopností rybníka je rozdíl mezi normální a maximální hladinou danou projektem, resp. rozdíl mezi nimi tvoří retenční schopnost rybníka. Dále stěžovatel důvodně poukazoval na to, že podle Plánu péče pro chráněná území „Lednické rybníky" - Nesyt (podle § 38 zák. č. 114/1992 Sb.,o ochraně přírody a krajiny) ze dne 29. 12. 1993 vyplývá délka vzdutí vodní hladiny 3,3 km.

V neposlední řadě stěžovatel jednoznačně poukazoval na předložený důkaz - stanovisko Krajského úřadu Jihomoravského Kraje ze dne 10. 1. 2005, č. j. JMK 20158/2004 OŽPZ-Ft, ve věci změny povolení v nakládání s vodami, které deklaruje stanovisko státní správy, do jejíž gesce spadá nakládání s vodami, že „*zahamovací doklad na podkladě komisionelního a smírčího protokolu ze dne 1. až 5. září 1831, který byl podle zápisu ONV Břeclav, č. j.: Vod-4570/1/70-405/K, 5486/70-405/K ze dne 24. 6. 1970, ve věci přezkoušení vodního oprávnění a normace rybníka Nesyt, lze považovat za platné povolení k nakládání s vodami pro zdouvání a akumulaci povrchové vody, resp. takové povolení nahrazuje*". Pokud tedy tento příslušný orgán státní správy deklaroval, že ke dni vydání tohoto stanoviska stěžovatelem předložené důkazy lze považovat za platné povolení pro vzdouvání povrchové vody, je mimo jakoukoliv pochybnost, že toto povolení bylo platné od roku 1970, tedy i v roce 2003. Je zde totiž jednoznačně stanoveno, že výše normální hladiny hospodářského nadržení je 174,68m n. m., čemuž odpovídá plocha cca 295 ha, přičemž katastrální výměra Nesytu činí 315,328ha - tj. na maximální kótě 177.60 m n. m (max. hladina). Stejně tak stěžovatel poukazoval na další doložené důkazy, které prokazují retenční schopnosti rybníka Nesyt. Konkrétně Zahamovací protokol z 5. 9. 1831, vodohospodářský posudek archivních plánů a spisů pro normaci dle stavu koncem roku 1968 (vyhotoveno znalcem Ing. Richardem Jelínkem, podle kterého ovladatelná retence Nesytu činí 853.000m3 - zejm. str. 7, 8, 15, a to přestože je retenční prostor Nesytu vymezen toliko výškou stavidel Jalováku – tj. 12 coulů), Technickou zprávu k revisnímu elaborátu na normaci rybníka (vyhotoveno znalcem Ing. Richardem Jelínkem - zejm. str. 11, 12 v roce 1969, kde je v části M/ a N/ vymezena maximální hladina ovladatelné retence, která je ovládána stavidly Jalováku, rep. že „*majitel rybníka jest povinen táhnouti stavidla Jalováku tak, aby vodní hladina rybníka stanovená výškou stavidel nebyla nikdy překročena..... Za povodí jest nutno manipulovati se stavidly Jalováku tak, aby maximální hladina daná přepadovou hranou stavidel nebyla nikdy překročena*". Totéž pak vyplývá i z již uvedeného zápisu ONV Břeclav, č. j.: Vod-4570/1/70-405/K, Vod-5486/70-405/K ze dne 24. 6. 1970 a Vod 1483/1/72-405-Ci ze dne 23. 5. 1972.

Přes tyto jednoznačné důkazy o retenčních účincích či schopnostech rybníku Nesyt – např. při povodních (oprávnění a povinnost disponovat v mezích retenčního prostoru s vodní hladinou), kde je jednoznačný rozdíl mezi normální hladinou a ovládanou maximální výši hladiny danou projektem a délka „vzdutí" je počítána v délce 3,3 km, však žalovaný dospěl k prostému závěru, že nelze dovodit u Nesytu retenční prostor při povodni. Jak k tomuto závěru došel, jak hodnotil předložené a shora uvedené zásadní důkazy však ve svém rozhodnutí žalovaný nikterak nerozvedl. Stěžovateli tak znemožnil, aby v tomto směru vůbec mohl brojit proti nepřípadnosti hodnocení důkazů, jakož i namítat v čem se konkrétně žalovaný mýlí. Vyslovený závěr je tak spíše projevem libovůle než výsledkem řádného procesu dokazování a hodnocení důkazů.

Stěžovatel má stále za to, že si lze jen stěží představit soulad se zákonem takového hodnocení důkazů a zásadní argumentace stěžovatele podložené konkrétními důkazy, které akceptoval krajský soud s pomocí uvedené citace žalovaného. Pokud pak krajský soud přezkoumal takové rozhodnutí a se závěry žalovaného se ztotožnil, zatížil i toto své rozhodnutí nepřezkoumatelností.

Dle stěžovatele krajský soud pochybil při výkladu § 50 odst. 3, § 48 a násl., § 4 odst. 1, 2 ZSDP, pokud neshledal pochybení v postupu žalovaného, který uložil povinnost doplnit odvolací řízení původně **místně příslušnému správci daně** stěžovatele - Finančnímu úřadu v Břeclavi, ačkoliv místní příslušnost v mezidobí ze zákona přešla na Finanční úřad Brno-venkov.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 20. 7. 2011. Odkazuje na své vyjádření k žalobě. K námitce stěžovatele ohledně nepřesného vymezení dotačních podmínek odkazuje žalovaný na část svého odůvodnění rozhodnutí o odvolání, kde je uvedeno, na jaký účel byla dotace poskytnuta. Pokud stěžovatel uvádí, že se v rozhodnutí o poskytnutí dotace „ *nemluví o povinnosti prokazovat splnění podmínek pro dotaci manipulačním řádem*“, je zřejmé, že žalovaný nelpěl formálně na doložení pouze manipulačního řádu, ale bylo na stěžovateli, aby doložil důkazními prostředky prokazujícími retenční účinky při povodních a žalovaný se jako odvolací orgán zabýval i dalšími doloženými důkazy. Ohledně rybníka Nesyt stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k retenčnímu účinku při povodni. Žalovaný zdůrazňuje, že nepostupoval formalisticky, nýbrž skutečně hodnotil to, zda předložené důkazní prostředky svědčí o retenčním účinku.

K dotačnímu titulu 15.04 žalovaný uvádí, že rozhodnutí o nakládání s vodami nenařizovalo stěžovateli manipulací s vodou vodohospodářskou funkci rybníka Nesyt spočívající ve zlepšování jakosti povrchových vod svými dočišťovacími účinky v předmětném roce. Žalovaný nesouhlasí se stěžovatelem, který v kasační stížnosti uvádí, že poskytnutí dotace u titulu 15.04 není jakkoliv vázáno na manipulaci s vodou. Předmětný dotační titul je zařazen do skupiny a) nařízené vodohospodářské funkce rybníků zajišťované manipulací s vodou.

K odkazu stěžovatele na judikát Městského soudu v Praze č. j. 11 Ca 371/2006 - 55 ze dne 12. 2. 2008 žalovaný konstatuje, že na danou věc nedopadá, neboť podmínky pro poskytnutí dotace byly v projednávané věci vymezeny přesně a určitě. Pokud stěžovatel namítá, že krajský soud dospěl k nesprávnému závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatele ohledně prokázání splnění dotačního titulu 15.02 u rybníka Nesyt, žalovaný zdůrazňuje, že předmětem dotace byl retenční účinek při povodni zajištěný manipulací s vodou a nejen prosté zadržení vody v krajině. K rybníkům Jaroslavický horní a dolní odkazuje žalovaný na str. 20 - 22 rozhodnutí o odvolání.

K prominutí daně dle § 55a zákona o správě daní a poplatků odkazuje žalovaný na odůvodnění rozsudku na straně 7 a vyjádření k žalobě.

Namítá-li stěžovatel nesrozumitelnost rozsudku, neboť soud v odůvodnění rozsudku konstatoval v rozporu se skutečností, že bylo rozhodnuto bez jednání, má žalovaný za to, že jde o zřejmou chybu v psaní nemající na zákonnost rozsudku vliv.

K námitce nesprávného výkladu ustanovení § 50 odst. 3 ZSDP žalovaný odkazuje na část odůvodnění rozsudku na straně 10 a dále na vyjádření žalovaného k žalobě.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

IV. Shrnutí skutkového stavu

Ze spisového materiálu vyplynulo, že stěžovateli byla na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace (rozhodnutí Ministerstva zemědělství, Zemědělská agentura a Pozemkový úřad v Břeclavi, reg. č. 331/2004-2148 ze dne 2. 11. 2004), poskytnuta dotace v celkové výši 5 856 998 Kč. Správce daně (FÚ v Břeclavi) na základě provedené kontroly poskytnuté dotace zjistil porušení dotačních podmínek. Dne 19. 9. 2005 vydal platební výměr č. 91941/05/298980/2730, kterým stěžovateli uložil odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 1 562 253 Kč. V odůvodnění platebního výměru konstatoval, že stěžovatel porušil podmínky stanovené v bodu 1 a 2 rozhodnutí o poskytnutí dotace, ustanovení části A bodu 2a), b) a ustanovení části B bodu f) Zásad, kterými se stanovují podmínky pro poskytování finančních podpor formou dotací na základě podpůrných programů stanovených podle § 2 odst. 1 zákona č. 252/1997 Sb., pro rok 2004, č.j. 6236/2004-1000 spočívající v tom, že stěžovatel v roce 2004 použil poskytnutou podporu na funkce rybníků, které nebyly nařízené vodohospodářskými orgány a orgány ochrany přírody, čímž se dopustil porušení rozpočtové kázně. Stěžovatel se proti platebnímu výměru odvolal. Na základě odvolání žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 6. 2006 napadený platební výměr změnil, přičemž vyměřený odvod snížil na 1 046 575 Kč. Proti rozhodnutí o odvolání podal stěžovatel žalobu ke krajskému soudu.

V době trvání soudního přezkumu dne 15. 12. 2006 požádal stěžovatel ve smyslu §55a zákona o správě daní a poplatků o prominutí části odvodu za porušení rozpočtové kázně Ministerstvo financí. Stěžovatel požadoval prominutí té části odvodu, který mu byl stanoven v souvislosti s nesplněním dotačních podmínek u rybníka Nesyt z dotačního titulu 15.02 – Retenční účinek při povodních, a to v částce 257 838 Kč. Dne 22. 6. 2007 Ministerstvo financí žádosti o prominutí vyhovělo a rozhodnutím č. j. 43/20 573/2007- 434 prominulo stěžovateli požadovanou částku 257 838 Kč. Rozhodnutí o prominutí části odvodu nebylo blíže odůvodněno.

Krajský soud o žalobě stěžovatele rozhodl rozsudkem č. j. 29 Ca 257/2006 - 60 ze dne 9. 9. 2008 tak, že rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud shledal opodstatněnou žalobní námitku, dle které se správce daně před rozhodnutím ve věci nevypořádal s námitkou podjatosti pracovníků správce daně, kteří prováděli kontrolu plnění podmínek pro poskytnutí dotace a dále námitku neprovedení

stěžovatelem navržených důkazů. Dále žalovanému vytkl, že tento vázal předložení důkazních prostředků ze strany stěžovatele pouze na průběh daňové kontroly, přičemž tento postup nemá oporu v zákoně. Stěžovatel je oprávněn předkládat důkazy též v rámci řízení odvolacího.

Žalovaný o odvolání stěžovatele rozhodoval znovu dne 3. 6. 2009 (rozhodnutí č. j. 7749/09-1700-703359). Platební výměr na odvod změnil tak, že vyměřený odvod snížil na částku 515 676 Kč. V pořadí druhé rozhodnutí o odvolání stěžovatel napadl žalobou. Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Posouzení věci

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasačních stížnosti v mezích jejich rozsahů a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

VI. Důvody uplatněné v kasační stížnosti a jejich posouzení Nejvyšším správním soudem

Nejprve se zdejší soud zabýval stěžovatelem tvrzenými důvody způsobujícími nepřezkoumatelnost rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

a) Nepřezkoumatelnost rozsudku pro jeho nesrozumitelnost

Nejvyšší správní soud názor stěžovatele nesdílí. Jak setrvale judikuje, za nepřezkoumatelné rozhodnutí lze mimo jiné považovat ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, dále ta rozhodnutí, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz).

Za nepřezkoumatelné lze tak ve smyslu výše uvedeného považovat i takové rozhodnutí, které obsahuje nesrovnalosti v odůvodnění, ovšem pouze za předpokladu, že nejde o chyby v psaní či počtech, případně o jiné zřejmé nesprávnosti. Zřejmost takové nesprávnosti vyplývá především z porovnání výroku rozhodnutí s jeho odůvodněním, případně i z jiných souvislostí. Tento názor vyslovil Nejvyšší soud ve svém rozhodnutí ze dne 27. 9. 1968, sp. zn. 2 Cz 57/68, publikovaném ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod č. 37/1969, a Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod se od tohoto názoru odchýlit.

V posuzovaném případě je z odůvodnění rozsudku zřejmé, že krajský soud provedl dne 12. 4. 2011 jednání. Tuto skutečnost krajský soud v rozsudku zmínil. Na jiném místě

rozsudku pak uvedl, že ve věci bylo rozhodováno bez nařízení jednání postupem dle § 51 s. ř. s. Výše uvedený rozpor dle názoru zdejšího soudu není způsobilý přivodit nepřezkoumatelnost rozsudku a lze jej označit za chybu v psaní ve smyslu § 54 odst. 4 s. ř. s., přičemž tato chyba stěžovateli nezpůsobila žádnou újmu na jeho právech a ani nemohla ohrozit důvěru stěžovatele ve spravedlivé rozhodování, jak stěžovatel namítá.

b) Krajský soud neprovedl důkazy navržené stěžovatelem

Současná podoba správního soudnictví je založena na principu tzv. plné jurisdikce, jehož naplněním jsou mimo jiné § 52 a § 77 odst. 2 s. ř. s. Dle § 52 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, může provést i jiné důkazy. Dle § 77 odst. 2 s. ř. s. může soud v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného. Soud není povinen provést důkazy navržené účastníky řízení. Pokud soud rozhodne, že navržený důkaz neprovede, musí v rozhodnutí vyložit důvody, které jej k tomu vedly. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že *„neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dále lze užít argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencí. Odmítnout provedení důkazu lze konečně pro jeho nadbytečnost, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto“* (viz rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 – 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS).

Při výčtu zásad, jimiž je vedeno dokazování ve správním soudnictví je dále třeba zmínit pravidlo, dle kterého obsah správního spisu není při jednání o žalobě považován za důkaz ve smyslu § 52 s. ř. s. *„Toto pravidlo vyplývá ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je přezkumným řízením správního řízení, správní spis je obrazem a výsledkem tohoto správního řízení, dokládá skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Obsah správního spisu je samozřejmě bez pochybností známý správnímu orgánu, tj. žalovanému v řízení o žalobě, avšak i žalobce se v případě jeho zájmu má právo s obsahem správního spisu v průběhu správního řízení seznámit“* (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS).

Stěžovatel v projednávané věci v žalobě namítal, že žalovaný vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, neboť z žalobou napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda žalovaný přihlédl k existenci rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 22. 6. 2007 o prominutí části odvodu ve výši 257 838 Kč. Stěžovatel předmětné rozhodnutí o prominutí daně řádně jako důkaz označil, k žalobě jej nedoložil, současně však v žalobě uvedl, aby jej soudu předložil žalovaný.

Pro posouzení, zda krajský soud nepochybil, pokud při jednání důkaz rozhodnutím o prominutí části odvodu za porušení rozpočtové kázně neprovedl, je podstatné, že jak žádost o prominutí daně tak rozhodnutí o prominutí části odvodu, byly součástí spisu odvolacího orgánu. Sporným v projednávané věci byl mezi stěžovatelem a žalovaným

způsob, jakým je třeba existenci rozhodnutí o prominutí části odvodu v předmětném daňovém řízení zohlednit. Ze správního spisu vyplynulo, že žalovaný prominutou část odvodu zohlednil v rovině platební. Krajský soud tak s ohledem na výše uvedené nepochybil, pokud při jednání předmětný důkaz neprovedl. Z odůvodnění rozsudku vyplývá, že krajský soud na žalobní námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu reagoval, relevanci rozhodnutí o prominutí odvodu ve vztahu k žalobou napadenému rozhodnutí posuzoval, přičemž dospěl k závěru odlišnému od stěžovatele, a to, že žalovaný při svém rozhodování o odvolání nebyl povinen existenci rozhodnutí o prominutí daně zohlednit.

Taktéž stěžovatelem v žalobě navrhované důkazy k prokázání dotačního titulu 15.02 u rybníka Nesyt (Vodohospodářský posudek archivních plánů a spisů pro normaci dle stavu koncem roku 1968 a Technická zpráva k revisnímu elaborátu na normaci rybníka z ledna 1968, obé od znalce Ing. Richarda Jelínka; Zápis ONV Břeclav, č.j. Vod-4570/1/70-405/K, 5486/70-405/K ze dne 24.6.1970) byly při rozhodování krajského soudu součástí správního spisu. Stěžovatel v žalobě ve vztahu k výše uvedeným důkazům namítal, že se jimi žalovaný nezabýval. Krajský soud námitce nepřisvědčil s odkazem na tu část odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že „ *v předložených listinách a rozhodnutích není tento (retenční) účinek stanoven, a ani z technických dat v rozhodnutích uvedených nelze dovodit existenci retenčního prostoru při povodni*“. Současně krajský soud stěžovatelem označené důkazy hodnotil. Ani v tomto případě tak nelze shledat v postupu soudu při dokazování pochybení.

Posledním důkazem, jehož neprovedení stěžovatel krajskému soudu vytýká, je komplexní manipulační řád povodí Moravy. Stěžovatel zdůrazňuje, že provedení tohoto důkazu v žalobě navrhl, přičemž uvedl, že subjektem, který jej vydává a drží, je Povodí Moravy s. p.

Ani této námitce stěžovatele nelze přisvědčit. Krajský soud, jak je patrné z průběhu jednání, k provedení navrženého důkazu nepřistoupil. Ačkoliv krajský soud výslovně neuvedl, proč důkaz neprovedl, je z odůvodnění rozsudku zřejmé, proč tak neučinil. Pokud krajský soud v reakci na námitku stěžovatele brojící proti postupu žalovaného, který si v rámci dokazování komplexní manipulační řád sám postupem dle § 34 ZSDP nevyžádal, dospěl k závěru, že stěžovatel předmětný důkazní prostředek v daňovém řízení k výzvě správce daně řádně nespecifikoval a současně v průběhu ústního jednání správci daně sdělil, že neexistuje, lze z těchto závěrů dovodit důvod neprovedení tohoto důkazu. Pokud tedy sám stěžovatel mající důkazní břemeno správci daně sdělil, že tento důkaz neexistuje, nemůže se jeho provedení dožadovat znovu v řízení před soudem, navíc za situaci, kdy ani v žalobě stěžovatel předmětný důkazní prostředek řádně nespecifikoval. K povaze předmětného důkazního prostředku se soud vyjádří níže.

Krajský soud tedy nepochybil, pokud neprovedl výše uvedené důkazní prostředky a není tak naplněn kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

c) *Žalovaný i krajský soud zcela pominuli při svém rozhodování existenci rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 22. 6. 2007, č. j. 43/20 573/2007-434, o prominutí daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků.*

Stěžovatel ve správní žalobě namítal, že žalovaný pochybil (postupoval v rozporu s § 28 ZSDP, pokud ex offo nepřihlédl ke skutečnosti, že o části odvodu uloženém stěžovateli již bylo pravomocně rozhodnuto Ministerstvem financí rozhodnutím ze dne 22. 6. 2007, č. j. 43/20 573/2007-434. De facto i de iure tak namítal existenci překážky věci již jednou pravomocně rozhodnuté v částce 257 838 Kč. To znamená, že o této povinnosti nemohlo být v rozhodnutí o odvolání opětovně žalovaným uváženo. Právě naopak měl žalovaný respektovat pravomocné rozhodnutí svého nadřízeného orgánu (ministerstva) a s poukazem na něj minimálně v tomto rozsahu odvolání stěžovatele vyhovět. Žalovaný tak však nepostupoval a stěžovateli přes existenci uvedeného rozhodnutí ministerstva financí, tento odvod opětovně vyměřil.

Stěžovatel v podané žalobě navrhl, aby soud provedl důkaz výše uvedeným rozhodnutím o prominutí daně, přičemž předmětnému návrhu krajský soud nevěnoval žádnou pozornost.

Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, dle kterého nebylo pro rozhodnutí žalovaného závazné rozhodnutí Ministerstva financí o prominutí části odvodu. Podle názoru stěžovatele měl žalovaný, pokud zjistil v odvolacím řízení, že část daně doposud nepravomocně vyměřené byla stěžovateli prominuta, tuto skutečnost zohlednit ve svém rozhodnutí, neboť rozhodnutí podle § 55a ZSDP je opravným prostředkem, jímž se rozhoduje o veřejnoprávní povinnosti stěžovatele. Jak vyplývá z § 55a citovaného zákona, je „*prominutím daně*“ o dani jednou provždy rozhodnuto, a to konečným způsobem, neboť opravné prostředky se proti prominutí daně nepřipouštějí. K prominutí daně může dojít v jakékoliv fázi daňového řízení. Na tom nic nemění ani okolnost, že předmětné odvolací řízení „obživlo“ v důsledku zrušujícího předešlého rozsudku krajského soudu. Žalovaný byl proto povinen ve svém rozhodnutí, bez ohledu na to, zda zjistí, že odvolání bylo v rozsahu dotace pro rybník Nesyt z titulu 15.02 za rok 2004 důvodné či nikoliv, odvolání v tomto rozsahu, s poukazem na rozhodnutí nadřízeného správce daně, které je pro něj závazné (§ 28 ZSDP), vyhovět. Pokud tak žalovaný neučinil, byla stěžovateli (pravomocně) stanovena daň, která již ale byla dříve prominuta. A to přestože o této dani již bylo dříve pravomocně rozhodnuto.

Ve světle dikce § 55a odst. 4 ZSDP pak nemůže obstát argument krajského soudu, že rozhodnutí o prominutí daně musí předcházet pravomocné stanovení daně. Naopak právě tento mimořádný opravný prostředek může být realizován v jakékoliv fázi daňového řízení. Postačí tedy, je-li daň vyčíslena platebním výměrem, který je předběžně vykonatelný. Tak tomu bylo i v této věci.

Závěr krajského soudu je tak dle stěžovatele v rozporu s § 28 a § 55a ZSDP.

V projednávané věci považuje zdejší soud za potřebné nejprve zdůraznit, že mezi účastníky řízení není sporu o tom, že k prominutí části odvodu za porušení rozpočtové kázně je správce daně povinen přihlédnout, sporným však zůstává způsob, jakým správce daně existenci rozhodnutí o prominutí části daně zohlední, resp. zda je správce daně při vydání platebního výměru na daň povinen již dříve prominutou část daně znovu nevyměřovat či nedoměřovat, či zda je povinen respektovat rozhodnutí o prominutí části

daně až následně, a to pouze v rovině platební. Zatímco stěžovatel setrvává na názoru, že stanovením odvodu v částce již prominuté daně došlo k porušení § 28 ZSDP, žalovaný odvolací orgán je toho názoru, že existenci prominutí části odvodu je potřeba zohlednit pouze v rovině platební, resp. úhradu prominuté části odvodu nelze po daňovém subjektu vyžadovat. Ve vyjádření k žalobě žalovaný v této souvislosti zdůraznil, že v rámci rozhodování o prominutí části odvodu za porušení rozpočtové kázně nebyl Ministerstvem financí přezkoumáván platební výměr z důvodu případného rozporu s právními předpisy či jiné nezákonnosti ani z důvodu rozporu se skutkovým stavem či jiné nesprávnosti mající vliv na stanovení odvodu. „*Ministerstvo financí při rozhodování o prominutí daně zohledňuje jiné zvláštního zřetele hodné důvody než je nezákonnost či nesprávnost rozhodnutí, kterým byl stanoven odvod, proto podle žalovaného toto rozhodnutí nepředstavuje překážku věci pravomocně rozhodnutí dle § 28 ZSDP, tak jak namítal v žalobě stěžovatel. Rozhodnutí o prominutí daně či odvodu se dotýká „jen" předpisu této daně či odvodu v tom smyslu, že v důsledku rozhodnutí o prominutí části odvodu zaniká povinnost v rovině platební, otázka zákonnosti meritorního rozhodnutí řešena není. Dopad rozhodnutí o prominutí části odvodu za porušení rozpočtové kázně je tedy v platební rovině a pouze by ho mohl žalovaný jako odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutí konstatovat. Konečná platební povinnost stěžovatele představuje rozdíl mezi částkou stanovenou ve výroku rozhodnutí o odvolání a částkou prominutou. Stěžovatel tak nemá v důsledku rozhodnutí o prominutí povinnost uhradit částku odvodu ve výši 289 706 Kč.*"

Krajský soud se s výše uvedeným názorem stěžovatele prezentovaným obdobně v žalobě neztotožnil. Konstatoval, že k porušení § 28 ZSDP nemohlo dojít. „*Z citovaného ustanovení je zřejmé, že otázka, o níž by mělo být již pravomocně rozhodnuto, by musela mít vliv na rozhodnutí ve věci. Tak tomu však v předmětné věci nebylo. Naopak rozhodování o prominutí daně, v daném případě části odvodu, musí předcházet pravomocné rozhodnutí, jímž byla daň, popř. část odvodu vyměřena. Promíjet lze pouze něco, co bylo správním orgánem předepsáno. Rozhodoval-li tedy správce daně, resp. žalovaný o uložení části odvodu za porušení rozpočtové kázně poté, co původní rozhodnutí bylo zrušeno krajským soudem, činil tak v souladu se zákonem, bez ohledu na skutečnost, že mezitím byla část odvodu žalobci prominuta.*" Dále krajský soud zdůraznil, že správní orgán při rozhodování o prominutí odvodu sleduje zcela jiné zákonné podmínky, než ty, které musí být splněny při uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně.

Výše uvedené názory krajského soudu Nejvyšší správní soud nesdílí.

Dle § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP není-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak, daňové řízení se zastaví, jestliže bylo ve věci návrhu již pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní povahy (procesní).

Dle § 28 odst. 1 ZSDP vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení. (2) Správce daně si nemůže jako o předběžné otázce učinit úsudek o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin nebo přestupek, nebo o osobním stavu občana.

Podle § 55a odst. 1 ZSDP může ministerstvo daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. U příslušenství daně tak

může učinit i z důvodu odstranění tvrdosti. K tomuto prominutí může dojít v kterémkoli stadiu daňového řízení.

Podle § 55a odst. 4 věty prvé ZSDP rozhodnutí o žádosti o prominutí daně nemusí obsahovat odůvodnění a opravné prostředky proti němu se nepřipouštějí.

Povahou rozhodnutí o prominutí daně se zdejší soud zabýval v rozsudku č. j. 5 Afs 44/2009 - 64 ze dne 9. 10. 2009, dle kterého, „*ustanovení § 55a slouží k odstraňování případně existujících nesrovnalostí, které vyplynuly z uplatňování daňových zákonů a v tomto důsledku se daňový subjekt nalézá v situaci, kterou zákonodárce nezamýšlel a současně zpravidla nelze použít jiný opravný prostředek. Příslušenství daně lze rovněž prominout z důvodu odstranění tvrdosti. Prominutí daně resp. příslušenství daně je zcela mimořádným opravným prostředkem, tudíž při jeho uplatnění nedochází k odstranění vad rozhodnutí či postupu správce daně, ale k úplnému či částečnému prominutí platební povinnosti daňového dlužníka. ....Zatímco k prominutí daně může dojít v jakékoliv fázi daňového řízení, i před stanovením daňové povinnosti, daňový nedoplatek z povahy věci lze prominout pouze v té fázi daňového řízení, kdy je již platební povinnost stanovena, neboť ustanovení § 65 předpokládá existenci daňového nedoplatku.*“

K prominutí daně může dojít ve smyslu výše uvedeného v kterémkoliv stádiu daňového řízení. Dle názoru zdejšího soudu je v prvé řadě třeba lišit mezi případy, kdy je daň promíjena v té fázi daňového řízení, kdy ještě není výše vyměřované či doměřované daně známa, a případy, kdy o prominutí rozhodne příslušný orgán až poté, co je daň vyměřena či doměřena, a to bez ohledu na to, zda pravomocně či pouze prvostupňovým rozhodnutím správce daně. Tomu, v jaké fázi daňového řízení je daň promíjena, odpovídá i výrok rozhodnutí o prominutí daně. Pokud je správce daně výrokem rozhodnutí o prominutí daně vázán daň nestanovit, resp. daň byla prominuta do budoucna, nebude správce daně vydávat platební výměr, případně, pokud byla v nalézacím řízení prominuta pouze část daně, bude následně vyměřená či doměřená daň bez částky, jež byla prominuta.

Blíže neodůvodněný závěr krajského soudu, dle kterého lze prominout pouze pravomocně stanovenou daň, tak nemá oporu v zákoně. Pokud zákon o správě daní a poplatků výslovně počítal z možností prominout daň v průběhu řízení, bylo možné tak učinit i před jejím pravomocným vyměřením, tedy i např. v rámci odvolacího řízení, resp. i v řízení nalézacím. Vázal-li krajský soud oprávnění správce daně odvod prominout pouze na případy pravomocného stanovení odvodu, pochybil a námitka nesprávného právního posouzení provedeného krajským soudem je tedy v této části důvodná.

Taktéž závěr krajského soudu o tom, že rozhodnutí o prominutí daně nemělo v daném případě vliv na rozhodnutí napadené žalobou, je nesprávný.

Shodně se stěžovatelem je Nejvyšší správní soud toho názoru, že správce daně, který rozhoduje o dani, jejíž část byla pravomocným rozhodnutím prominuta, je povinen existenci prominutí části daně v následném řízení zohlednit, nikoli však s odkazem na § 28 ZSDP, jak to činí stěžovatel. Ve smyslu § 28 ZSDP je za předběžnou otázku možno považovat pouze otázku, na jejímž rozhodnutí závisí výsledek rozhodnutí, nikoli samotné rozhodnutí ve věci, byť dílčí. Jak správně stěžovatel zdůrazňuje, je prominutím daně o této jednou provždy rozhodnuto. Rozhodnutí o prominutí daně má tedy hmotněprávní účinky

a jeho vydáním zaniká nejen platební povinnost, o které není sporu, nýbrž taktéž daňová povinnost v prominuté výši, a to bez ohledu na to, z jakých důvodů byla daň prominuta. Skutečnost, že ministerstvo financí neposuzuje zákonnost rozhodnutí o stanovení daně ze stejných hledisek jako správce daně v řízení odvolacím, je bez významu. V části prominuté daně již tedy daňovému subjektu dále nesvědčí daňová povinnost. Vydáním rozhodnutí o prominutí části daně je založena v této prominuté části překážka věci rozhodnuté a správce daně již o této části odvodu není oprávněn znovu rozhodovat. Takovým postupem dochází k porušení § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP a současně je jím porušen i jeden ze základních principů rozhodování ve veřejném právu, tj. princip právní jistoty.

V projednávané věci, jak již bylo výše uvedeno, šlo o případ, kdy výrokem rozhodnutí o prominutí daně byla prominuta požadovaná částka z celkově uloženého odvodu dle platebního výměru správce daně. Stěžovatel o prominutí části odvodu za porušení rozpočtové kázně požádal dne 15. 12. 2006. Učinil tak v době, kdy rozhodnutí o odvolání proti vyměřenému odvodu bylo jako pravomocné přezkoumáváno v řízení před krajským soudem. Ministerstvo financí tak promíjelo část již pravomocně stanoveného odvodu. Tomu odpovídá i výrok 2. rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 22. 6. 2007, č. j. 43/20 573/2007 - 434, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností č. j. 43/58 829/2007-434 ze dne 2. 7. 2007, dle kterého se promíjí „ *z celkové částky odvodu 1 046 575 Kč uloženého Finančním Úřadem Brno-venkov, platebním výměrem ze dne 19. 9. 2005 č. j. 91941/05/298980/2730, změněného rozhodnutím finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 6. 2006, pod č.j. 515/06/FŘ/170 požadovaná částka 257 383 Kč.*“ Ačkoli rozhodnutí o prominutí daně neobsahuje bližší odůvodnění, a není tak z něj patrné, k jaké části odvodu se prominutá částka vztahovala, je možné z obsahu žádosti stěžovatele o prominutí daně s ohledem na skutečnost, že byla prominuta celá požadovaná částka, dovodit, že se jedná o část odvodu vztahující se k dotačnímu titulu 15.02 u rybníku Nesyt.

Pokud se správce daně vrátil po zrušení pravomocného rozhodnutí o odvolání proti uloženému odvodu krajským soudem do stádia odvolacího řízení, byl v tomto odvolacím řízení dle názoru zdejšího soudu vázán nejen závazným právním názorem zrušujícího rozsudku, ale taktéž výrokem rozhodnutí o prominutí daně. Z odůvodnění rozhodnutí o odvolání je patrné, že žalovaný existenci rozhodnutí o prominutí daně při stanovení odvodu nezohlednil a odvod uložil ve výši porušení rozpočtové kázně, včetně té části odvodu, ve kterém byl předchozím rozhodnutím MF prominut, a to přestože v části prominutého odvodu již stěžovateli nesvědčila daňová povinnost. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že rozhodnutí o odvolání spolu s platebním výměrem je exekučním titulem, přičemž nelze připustit, aby částka, jež může být na základě tohoto titulu vymáhána, byla vyšší než ta, pro kterou svědčí stěžovateli platební povinnost. Pokud žalovaný o již prominuté dani znovu rozhodoval, pochybil. V prominuté části odvodu bylo na místě řízení dle § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP zastavit.

S ohledem na výše uvedené konstatuje Nejvyšší správní soud, že žalobou napadený platební výměr, jímž žalovaný stěžovateli uložil odvod za porušení rozpočtové kázně, byl vydán v dané věci v rozporu s § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP, neboť zde existovala překážka rei iudicatae v částce odvodu 257 383 Kč prominutém na základě rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 22. 6. 2007. Krajský soud tak byl povinen k příslušné žalobní námitce rozhodnutí žalovaného zrušit.

d) Krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, pokud nedoložil žalovanému komplexní manipulační řád povodí Moravy

Stěžovatel má zato, že nelze k tíži daňového subjektu přičítat neunesení důkazního břemene tehdy, pokud nedoloží důkaz, který nemá k dispozici. Tak tomu ale nebylo, což správci daně sdělil i zaměstnanec stěžovatele. Pokud stěžovatel označeným důkazem nedisponoval, měl být opatřen správcem daně dle § 34 ZSDP.

Krajský soud žalobní námitce nepřisvědčil. Poukázal na svůj předchozí zrušující rozsudek č. j. 29 Ca 257/2006 - 60, ve kterém vyslovil názor, že bylo povinností stěžovatele navrhnout konkrétní důkazní prostředek, v tomto případě komplexní manipulační řád. „*Žalobce byl výzvou ze dne 9. 3. 2009 k předložení komplexního manipulačního řádu. V souladu s citovaným rozsudkem mohl tedy žalobce upřesnit tento důkazní prostředek, to však neučinil. Naopak při ústním jednání pak sdělil, že neexistuje....*“. Krajský soud poté uzavřel, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, neboť důkaz řádně neoznačil (nesdělil, kým je vyhotovován a kdo jej má k dispozici).

Se závěry krajského soudu se zdejší soud plně ztotožňuje. Součástí důkazního břemene je nepochybně i povinnost daňového subjektu navržený důkaz řádně označit. V projednávané věci této povinnosti stěžovatel nedostál. Navrhnout provedení komplexního manipulačního řádu bez toho, aniž by uvedl, zda byl vůbec pro předmětné rybníky vydán, kdy a kým, nelze považovat za řádné označení důkazu, a to obzvlášť za situace, kdy z § 47 odst. 4 písm. d) a g) zákona č. 254/2001 Sb., vodního zákona, kterým stěžovatel argumentuje v kasační stížnosti, vyplývá, že správci vodních toků nevypracovávají komplexní manipulační řády ke každé soustavě vodních nádrží automaticky, nýbrž tak činí toliko na návrh a pouze v případech, kdy je třeba manipulační řády jednotlivých nádrží koordinovat, případně odstranit rozpory vlastníků jednotlivých nádrží.

Pokud rozhodnutí o dotaci podmiňovalo její poskytnutí předložením rozhodnutí o nařízení příslušných vodohospodářských funkcí rybníků, byl stěžovatel povinen příslušná rozhodnutí zajistit a správci daně předložit. Byla-li by jedna z vodohospodářských funkcí, na niž čerpal stěžovatel dotaci, stěžovateli nařízena existujícím komplexním manipulačním řádem, byl by s jeho existencí a obsahem stěžovatel jistě seznámen. Nic by mu tedy nebránilo komplexní manipulační řád alespoň řádně specifikovat. Sdělil-li pak při ústním jednání stěžovatel správci daně, že komplexní manipulační řád pro dané rybníky neexistuje, nelze účinně správci daně vyčítat, že stěžovateli uvěřil a sám pravdivost tvrzení stěžovatele neověřoval, případně nezjišťoval, zda tento dokument nevydal někdo jiný. Správce daně tedy nepochybil, když dále dokazování neprováděl a nezjišťoval, zda nějaký jiný subjekt odlišný od stěžovatele komplexní manipulační řád nevydal.

e) Krajský soud i žalovaný nesprávně právně posoudili místní příslušnosti správce daně

Stěžovatel v žalobě napadal postup žalovaného, který po zrušujícím rozsudku krajského soudu uložil doplnit výsledky daňového řízení Finančnímu úřadu v Břeclavi, ačkoliv již dříve, a to ze zákona, přešla k 1. 1. 2006 místní příslušnost ke správě daně stěžovatele na jiného správce daně - Finanční úřad Brno-venkov (zákon č. 444/2005 Sb.).

Krajský soud shledal tuto námitku nedůvodnou. Naopak uvedl, že považuje za absurdní, aby se v průběhu odvolacího řízení měnila místní příslušnost správce daně.

Stěžovatel považuje krajským soudem podaný názor (včetně jeho odkazu na § 48 ZSDP) za nesprávný. Je totiž mimo jakoukoliv pochybnost, že k 1. 1. 2006 přešla místní příslušnost ke správě daní žalobce z FÚ Břeclav na FÚ Brno - venkov. Krajský soud i žalovaný nesprávně vyložili ustanovení § 50 odst. 3 věty čtvrté ZSDP, § 4 odst. 12 ZSDP a pominuli dikci ustanovení § 4 odst. 1, 2 ZSDP. Doplňování řízení nepříslušným správcem daně mělo a mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Právě původní místně příslušný správce daně totiž neoprávněně doměřil stěžovateli odvod za porušení rozpočtové kázně i penále (o čemž minimálně svědčí původní výše předepsaného odvodu platebním výměrem), prováděl kontrolu nestandardně, neodborně (viz. i vykané vady při dokazování ve věci odvodu za rok 2003 i dle rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2009, č. j. 7748/09-1700-70). Svědčí tomu jednoznačně také žalobcem zahájené řízení o podjatosti pracovníků Finančního úřadu Břeclav. Že tyto výtky byly opodstatněné, pak vyplývá i z rozsudku krajského soudu ze dne 9. 9. 2008, č. j. 29 Ca 265/2006 - 68. Ponechat v tomto směru nelze ani skutečnost, že pokud by chtěl zákonodárce, aby původní řízení zahájená původním správcem daně (zde FÚ Břeclav) dokončil tento správní úřad a nikoliv ze zákona místně příslušný správce daně žalobce - FÚ Brno venkov - jistě by to výslovně uvedl do zákona, kterým měnil územní působnost a tím i místní příslušnost těchto finančních úřadů. Toto však zákonodárce neučinil.

S ohledem na vztahující se ustanovení ZSDP, zákonem provedenou novelizaci zákona č. 531/1990 o územních finančních orgánech (zákon č. 444/2005 Sb.) a okolnost, že Finanční úřad Břeclav již nebyl téměř 3 roky místně příslušným správcem daně žalobce, nemůže podle stěžovatele obstát poukaz krajského soudu na § 48 ZSDP a jeho závěr (str. 7 rozsudku),: „*dle kterého vyplývá, že místně příslušným prvostupňovým orgánem pro účely odvolacího řízení zůstává i po té, co event. obecně došlo ke změně místní příslušnosti daňového subjektu, správce daně, který odvoláním napadené rozhodnutí vydal*.“ Nutno podotknout, že krajský soud v tomto směru vůbec neupřesnil od jakého konkrétního ustanovení zákona (krom § 48 ZSDP) svůj závěr dovozuje. Prostý poukaz na § 48 a násl. ZSDP se proto jeví i nepřezkoumatelným. Brání totiž stěžovateli, aby jej tento mohl kvalifikovaně napadnout pro nesprávný výklad tohoto ustanovení ZSDP.

V tomto směru nutno zdůraznit, že ve skutečnosti také nedošlo ke změně místní příslušnosti daňového subjektu, jak nesprávně uvádí krajský soud, ale ke změně územní působnosti správců daně a současně k němu nedošlo obecně, ale na základě zákona. Stejně tak i řízení, které vedl tento původní správce daně FÚ Břeclav ve věci stěžovatele, dávno pravomocně skončilo. Pouze v důsledku zrušujícího rozsudku krajského soudu, který potvrdil vady v řízení, jak tohoto původního správce daně, tak i žalovaného pouze „obživlo“. Správu daně (tedy i odvodů za porušení rozpočtové kázně i příslušné penále však již přešla na FÚ Brno venkov (§ 4 ZSDP). A stalo se tak již před více než 3 lety.

Nejvyšší správní soud nepovažuje námitku týkající se určení místně příslušného správce daně opodstatněnou.

Dle § 4 odst. 1 věty prvé ZSDP platí, že místní příslušnost správce daně, není-li stanoveno jinak v tomto nebo ve zvláštním zákoně, se řídí u právnické osoby místem jejího sídla

v České republice a u fyzické osoby bydlištěm v České republice, jinak místem, kde se převážně zdržuje, tj. v němž pobývá nejvíce dnů v roce.

Dle § 4 odst. 2 ZSDP platí, že místně příslušným správcem daně částek za porušení rozpočtové kázně je finanční úřad podle odstavce 1.

Dle § 4 odst. 12 ZSDP platí, že dojde-li u daňového subjektu ke změně místní příslušnosti, dosud příslušný správce daně vykoná jen neodkladné úkony a postoupí spisový materiál daňového subjektu za dobu, za kterou dosud nezaniklo právo daň vyměřit nebo dodatečně stanovit, tomu správci daně, na kterého přešla nově místní příslušnost.

Dle § 50 odst. 3 věty čtvrté ZSDP v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty.

Místní příslušnost správce daně je obecně vymezena v § 4 odst. 1 ZSDP místem sídla právnické osoby. Tento zákon ovšem v témže ustanovení stanoví, že místní příslušnost může být upravena i na jiných místech ZSDP nebo i v jiných právních předpisech. Tak tomu je i v případě řízení odvolacího konaného dle § 48 a násl. citovaného zákona. Ačkoliv příslušná ustanovení zakotvující postup správců daně v odvolacím řízení výslovně neupravují na rozdíl od nové právní úpravy v § 111 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňovém řádu, situaci, kdy dojde v průběhu řízení ke změně místní příslušnosti správce daně, je z citovaných ustanovení i celé koncepce odvolacího řízení zřejmé, že odvolací řízení provede ten správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, nezávisle na tom, zda v mezidobí došlo ke změně sídla daňového subjektu. Tomuto pojetí svědčí zejména dikce § 48 odst. 3 ZSDP, dle kterého „*se odvolání podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno*“. Obdobně ve smyslu § 49 odst. 1 ZSDP je oprávněn „*o odvolání rozhodnout správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno.*“ Taktéž v § 50 odst. 1 ZSDP je určena funkční příslušnost odvolacího orgánu podle správce daně, který rozhodnutí vydal. Ustanovení § 50 odst. 3 ZSDP přitom nehovoří o oprávnění odvolacího orgánu uložit doplnění nebo odstranění vad místně příslušnému správci daně, ale toliko správci daně. Ve smyslu věty poslední citovaného ustanovení vrací za podmínky naplnění hypotézy této právní normy odvolací orgán věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán.

Lze předpokládat, že pokud by zákonodárce zamýšlel podrobit režimu „obecné“ úpravy místní příslušnosti upravené v § 4 a násl. ZSDP, na kterou stěžovatel poukazuje, i odvolací řízení, pak by patrně operoval s termíny „místně příslušný správce daně“ a navodil tak možnost případné změny této příslušnosti. Tak tomu však není. Pokud by zákonodárce měl v úmyslu zohlednit případnou změnu místní příslušnosti správce daně, výslovně by tuto okolnost upravil, jak učinil v případě obnovy řízení (v § 54 odst. 5 ZSDP pravidlo, podle kterého "*přešla-li místní příslušnost na jiného správce daně, než který v původní věci rozhodoval, návrh na obnovu řízení se podává u správce daně, který je místně příslušný v době podání návrhu*“.). Právní úpravu odvolacího řízení je tak třeba ve vztahu k obecné úpravě místní příslušnosti v § 4 ZSDP považovat za úpravu speciální.

Navíc je třeba v projednávané věci zdůraznit, že zrušením předchozího rozhodnutí o odvolání krajským soudem se řízení ve věci vrátilo toliko do stádia odvolacího řízení, nikoli do řízení před správcem daně, přičemž o funkční příslušnosti odvolacího orgánu není sporu. Odvolací orgán vázán závazným právním názorem zrušujícího rozsudku byl povinen doplnit dokazování, přitom ve smyslu § 50 odst. 3 ZSDP je plně v jeho kompetenci rozhodnout, jakým způsobem řízení doplní, zda sám, či uloží doplnění správci daně. Ani zde zákon výslovně neuvádí, že se jedná o místně příslušného správce daně.

Dle názoru zdejšího soudu tak nelze přisvědčit námitce stěžovatele, dle které bylo odvolací řízení doplňováno nepříslušným správcem daně, a tato skutečnost mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání. Pokud stěžovatel podpořil namítanou nezákonnost postupu tvrzením, že to byl právě původní místně příslušný správce daně, který neoprávněně doměřil stěžovateli odvod za porušení rozpočtové kázně i penále (o čemž minimálně svědčí původní výše předepsaného odvodu platebním výměrem), prováděl kontrolu nestandardně a neodborně, a zdůrazňoval, že ke změně místní příslušnosti došlo na základě zákona, jsou tyto skutečnosti ve vztahu k posouzení oprávnění Finančního úřadu v Břeclavi řízení doplnit bez významu.

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že se krajský soud nesprávného právního posouzení příslušnosti správce daně provést doplnění odvolacího řízení nedopustil, když dospěl k závěru, že příslušným prvostupňovým orgánem pro účely odvolacího řízení zůstává i poté, co event. obecně dojde ke změně místní příslušnosti daňového subjektu, ten správce daně, který odvoláním napadené rozhodnutí vydal. Příslušné závěry krajského soudu jsou dle názoru zdejšího soudu dostatečně odůvodněny a nelze je označit za nepřezkoumatelné, jak to činí stěžovatel.

f) Krajský soud nesprávně vyložil podmínky pro poskytnutí dotace

Dle stěžovatele žalovaný i krajský soud nesprávně vyložili podmínky pro poskytnutí dotace, jež byla stěžovateli poskytnuta v rámci podpůrného programu 15. Podpora mimoprodukčních funkcí rybníků. Pro poskytnutí dotace je dle stěžovatele rozhodné, zda splnil podmínky dotace stanovené rozhodnutím o poskytnutí dotace, nikoli podmínky, které si stanoví kontrolní orgán. Pokud nebyla existence manipulačního řádu podmínkou pro poskytnutí dotace, nebylo možné v souvislosti s jeho nepředložením dovozovat porušení podmínek pro dotaci.

Námitky stěžovatele neshledal zdejší soud důvodnými.

V projednávané věci byla stěžovateli poskytnuta Ministerstvem zemědělství dotace na základě rozhodnutí č. j. 331/2004-2148 ze dne 2. 11. 2004 na účel: *částečná kompenzace újmy rybářským subjektům vzniklé zajišťováním vodohospodářských a celospolečenských funkcí rybníků* v rámci podpůrného programu: 15. *Podpora mimoprodukčních funkcí rybníků* na předmět podpory: *rybník plnící rozhodnutí vodohospodářských orgánů, či orgánů ochrany přírody nebo zajišťující veřejný zájem s výměrou nad 5 ha.* V části tohoto rozhodnutí nazvané „*Další ustanovení*“ v bodě 10. je uvedeno, že „*příjemce dotace je povinen podrobně se seznámit se zněním Zásad a je zavázán je dodržovat.*“ V části „*Podmínky pro použití dotace*“ je v bodě 2. uvedeno, že „ *příjemce dotace zodpovídá za to, že splnil účel, na který mu byla poskytnuta*

dotace.“ Shodně v Zásadách, kterými se stanovují podmínky pro poskytování finančních podpor formou dotací na základě podpůrných programů stanovených podle § 2 odst. 1 zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství pro rok 2004, č. j. 6236/2004 - 1000, které vydalo Ministerstvo zemědělství (dále jen „Zásady“), je vymezen účel i předmět podpory. V bodě *15. Podpora mimoprodukčních funkcí rybníků*, je stanovena výše podpory do 1000 Kč za 1 ha katastrální plochy rybníka za:

a) nařízené vodohospodářské funkce rybníků zajišťované manipulací s vodou
1. akumulace vody v krajině
2. retenční účinek při povodních
3. zajišťování sportovních a rekreačních účelů
4. zlepšování jakosti povrchových vod svými dočišťovacími účinky

b) péče o rybniční fond ve veřejném zájmu
5. odstraňování sedimentu z loviště

c) nařízená péče o životní prostředí
6. zachování přirozeného litorálního pásma a mokřadů
7. vysazování amura pouze se souhlasem orgánů ochrany přírody
8. omezení krmení krmnými směsmi
9. omezení aplikace minerálních a organických hnojiv
10. další omezení na základě pokynů orgánů ochrany přírody

Dle zásad musely být obsahem žádosti o poskytnutí dotace mimo jiné i kopie rozhodnutí vydaných vodohospodářskými orgány, nebo orgány ochrany přírody dle jednotlivých rybníků. Stěžovateli tak byly podmínky čerpání dotace stanovené přímo v rozhodnutí o jejím poskytnutí, a dále rovněž v Zásadách, na něž rozhodnutí o poskytnutí dotace odkazovalo. Z obsahu Zásad vyplývá, že příjemci byla poskytována dle odst. a) podpora - částečná kompenzace za vodohospodářské funkce, přičemž tyto funkce musely být zajišťovány manipulací s vodou a současně nařízeny, resp. vyjmenované vodohospodářské funkce musely být nařízeny příslušným vodoprávním rozhodnutím. Rozhodnutí o poskytnutí dotace ani Zásady přitom nespecifikovaly, jakým konkrétním typem rozhodnutí vodohospodářského orgánu mají být příslušné vodohospodářské funkce nařízeny. Ačkoliv jsou podmínky pro poskytování dotace jak v rozhodnutí, tak v Zásadách formulovány v obecné rovině, lze z nich dovodit povinnost příjemce dotace prokázat, že výše vyjmenované vodohospodářské funkce musí být pro rybníky, na něž stěžovatel dotaci čerpal, nařízeny rozhodnutím s tím, že tyto funkce mají být zajišťovány manipulací s vodou. Podmínky čerpání dotace tak jsou v projednávané věci vymezeny dostatečně určitým způsobem a nejedná se tak o případ stěžovatelem odkazovaného judikátu Městského soudu v Praze č.j. 11 Ca 371/2006-55 ze dne 12.2.2008. Byla-li tedy stěžovateli poskytnuta dotace jakožto kompenzace za to, že výše uvedené rybníky plní nařízené vodohospodářské funkce dle odst. a) bodů 1-4, bylo potřeba k prokázání oprávněnosti čerpání dotace předložit příslušná rozhodnutí vodohospodářského orgánu, přičemž lze souhlasit se stěžovatelem, že se nemuselo jednat vždy o tzv. manipulační řád, neboť podmínky pro poskytování dotace nepodmiňovaly její poskytnutí výlučně jeho existencí. V těchto intencích taktéž správce daně a žalovaný postupovali, když po stěžovateli nepožadovali pouze manipulační řády, ale jakékoliv jiné rozhodnutí vodoprávního úřadu,

ze kterého by vyplývala nařízená retenční schopnost rybníka, a v rámci dokazování hodnotili všechny doklady, které byly v průběhu dokazování shromážděny.

Se stěžovatelem nelze souhlasit, pokud namítá, že z žalobou napadeného rozhodnutí ani z rozsudku nelze zjistit, jakého porušení dotačních podmínek se stěžovatel vlastně dopustil. Ze závěrů učiněných žalovaným i krajským soudem je zřejmé, že stěžovatel neprokázal u dotačních titulů 15.02 a 15.04 nařízení příslušných vodohospodářských funkcí, když nedoložil vodoprávní rozhodnutí, která by tyto funkce nařizovala.

Námitkami stěžovatele brojícími proti závěru krajského soudu o tom, že u rybníku Nesyt nesplnil podmínku pro poskytnutí dotace z dotačního titulu 15.02 Retenční účinek při povodních, se zdejší soud nebude zabývat. Jak již bylo výše uvedeno, Ministerstvo financí stěžovateli na základě jeho žádosti rozhodnutím ze dne 22. 6. 2007, č. j. 43/20 573/2007-434, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností č. j. 43/58 829/2007-434 ze dne 2. 7. 2007, prominulo částku odvodu ve výši 257 838 Kč. Ze žádosti o prominutí daně je patrné, že se jednalo o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně, který byl stěžovateli stanoven v souvislosti s nesplněním podmínek pro čerpání dotace za rok 2004 u rybníka Nesyt z dotačního titulu 15.02 - Retenční účinek při povodních. Pokud zdejší soud dospěl k závěru, že rozhodnutím o prominutí daně, resp. výše uvedené části odvodu byla založena překážka ve věci rozhodnutí, nebyl žalovaný oprávněn o této části odvodu znovu rozhodovat.

g) *Žalovaný a krajský soud nesprávně právně posoudili splnění podmínek u dotačního titulu 15.04 zlepšování jakosti povrchových vod*

Krajský soud dle stěžovatele pochybil, pokud se ztotožnil s názorem žalovaného o nenaplnění podmínek pro poskytnutí dotace z titulu 15.04 Zlepšování jakosti povrchových vod svými dočišťovacími účinky u rybníka Nesyt.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku dospěl k závěru, že stěžovatel v průběhu daňového řízení *„neprokázal, že byl povinen cokoliv činit, popřípadě strpět v rybníku Nesyt, tak, aby v tomto rybníku mohlo docházet k dočišťování odpadních vod vycházejících z ČOV. Z pouhé skutečnosti, že voda vycházející z ČOV do potoka Valtického, který posléze ústí do rybníku Nesyt, lze sice dovodit, že k přirozenému dočišťování v rybníce dochází, žalobce však s takovou vodou nijak nemanipuluje a žádným rozhodnutím správního orgánu není omezen. Chybí tedy důvod pro dotaci.*“

Současně krajský soud zdůraznil, že *„účelem dotace je podpora ať už v případných investicích nutných k dosažení účelu, k němuž slouží, popřípadě k náhradě újmy, která určením takového účelu příslušnému subjektu vzniká.*“

Výklad účelu dotace podaný krajským soudem je dle stěžovatele chybný a nepřípadně zužující. Stěžovatel má naopak za to, že rybník Nesyt zlepšuje jakost povrchových vod svými dočišťovacími účinky a tato jeho funkce vyplývá z rozhodnutí příslušného správního orgánu, a to rozhodnutí Okresního úřadu v Břeclavi ze dne 22. 10. 1993, č. j. Vod. 2288/93-235/Va. Krajský soud v rozsudku sice dovodil, že

„*k přirozenému dočišťování v rybníce dochází*“, avšak pro stěžovatele z nepochopitelných důvodů vyslovil též domněnku, že pokud stěžovatel s vodou nikterak nemanipuloval, nebyl zde důvod k dotaci. Jinými slovy vyjádřeno krajský soud dovozuje, že by podmínky dotace byly splněny jen tehdy, pokud by s vodou manipuloval a to by mělo dočišťovací účinky. Tento závěr nemá podle stěžovatele oporu ani v právních předpisech, ani ve zjištěném skutkovém stavu věci. Je naopak výsledkem nepochopení podstaty tohoto druhu poskytované dotace a důsledkem nesprávného vymezení podmínek, na které je tato dotace navázána. Stěžovatel zdůrazňuje, že poskytnutí dotace u titulu 15.04 není jakkoliv navázáno na manipulaci s vodou (bez ohledu zda čistou nebo znečištěnou), ale je obecně a z logiky věci je navázána na existenci rozhodnutí na jehož základě rybník (zde Nesyt) vykonává určitou celospolečenskou funkci - dočišťuje znečištěné vody, které jsou do ní jinak vypouštěny na základě příslušného správního rozhodnutí - zde o povolení stavby ČOV Valtice ze dne 22. 10. 1993. Stěžovatel je pak na základě tohoto rozhodnutí povinen strpět, že mu do jeho rybníka není přiváděna čistá voda, ale voda znečištěná - dle konkrétních hodnot daných uvedeným rozhodnutím. Toto rozhodnutí stěžovatele tak omezuje tím způsobem, že je povinen strpět vypouštění znečištěné vody do svého rybníka, což by jinak nemusel, že nebude z tohoto důvodu moci v tomto rybníce chovat ušlechtilé druhy rybí obsádky, které by pro něj jinak znamenaly vyšší výnos (pokud by voda nebyla permanentně znečišťována), či omezení ve využívání takto znečišťované vady jako zdroje pitné vody apod.

Stěžovatel má i za to, že z rozhodnutí Okresního úřadu v Břeclavi ze dne 22. 10. 1993, č. j. Vod 2288/93-235/Va, jednoznačně vyplývá, že odpadní vody z ČOV Valtice jsou vypouštěny sice do vodoteče (koryta) Valtického potoka, který je bezprostředně zaústěn do rybníka Nesyt, a k dočišťování těchto vod dochází skutečně až v rybníce Nesyt. V případě koryta Valtického potoka za ČOV Valtice jde v podstatě o kanalizační stoku vyúsťující mimo pozemek ČOV Valtice do rybníka Nesyt. Tato kalová stoka totiž nemá před zaústěním do rybníka Nesyt žádné jiné přítoky vody než ten, který do tohoto koryta vtéká z ČOV Valtice.

Obsah termínu účel pro poskytnutí dotace není zúžen jen na účel vyjádřený krajským soudem, daný vznikem újmy stěžovateli či povinností vynaložit nějaké investice, ale je pojmem podstatně širším. Zahrnuje v sobě totiž nejen přímé následky (reparaci) opatření kompetentního orgánu, ale zahrnuje i účel preventivní, kdy je povinen něco strpět (např. určité omezení) a z tohoto titulu právě nedosáhne např. takového výnosu při užívání rybníka, kterého by jinak dosáhl, pokud by nebyl nijak omezen. Příkladem takového omezení je pak i případ stěžovatele, kdy v důsledku toho, že je povinen strpět „znečišťování vod svého rybníka“, ve kterém dochází k dočišťování odpadních vod z ČOV Valtice (Valtický potok, který se vlévá do Nesytu je tvořen jen odpadními vodami z ČOV- jde o kmenovou stoku) na základě příslušného rozhodnutí, je tento omezen např. v druhu rybí obsádky. To má za následek nemožnost chovu ušlechtilých druhů ryb a tím i možný nižší zisk pro stěžovatele, kterého by jinak dosáhl, pokud by nebyl omezen co do užívání rybníka v jeho vlastnictví, či nemožnost využití akumulované vody, jako vody pitné apod. Že je pak stěžovatel přímo dotčen rozhodnutími vodoprávního úřadu pak svědčí i ta skutečnost, že byl přímo účastníkem řízení, jehož výsledkem bylo vydání vodoprávního rozhodnutí pro obec Valtice, konkrétně rozhodnutí Okresního úřadu Břeclav ze dne 22. 10. 1993, č. j. Vod 2288/93-235/Va. Z toho pak vyplývá, že odpadní vody bude

vypouštět do vodoteče (koryta) Valtického potoka, který je zaústěn do rybníka Nesyt, a že jde v podstatě o kanalizační stoku vyúsťující mimo pozemek ČOV Valtice do rybníka Nesyt.

Žalovaný k dotačnímu titulu 15.04 ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že rozhodnutí o nakládání s vodami nenařizovalo stěžovateli manipulaci s vodou vodohospodářskou funkci rybníka Nesyt spočívající ve zlepšování jakosti povrchových vod svými dočišťovacími účinky v předmětném roce. Žalovaný nesouhlasí se stěžovatelem, dle něhož poskytnutí dotace u tohoto není jakkoliv vázáno na manipulaci s vodou.

Námitky stěžovatele nepovažuje zdejší soud za důvodné.

Jak správně žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, taktéž dotační titul 15.04 je zařazen v Zásadách do oddílu a) nařízené vodohospodářské funkce rybníků zajišťované manipulací s vodou. Pro účely dotace tak není dostačující, pokud v rybníku dochází k dočišťování vod, ale obdobně jako u předchozího dotačního titulu bude zapotřebí, aby tato dočišťovací funkce byla rybníku nařízena a byla zajišťována manipulací s vodou. Stěžovatel v průběhu daňového řízení předložil správci daně rozhodnutí Okresního úřadu Břeclav ze dne 22. 10. 1993, č. j. Vod 2288/93-235/Va, jímž byla povolena stavba „Čistírna odpadních vod Valtice“ na Valtickém potoce, který zaúsťuje do rybníku Nesyt. Z rozhodnutí vyplývá, že předčištěné vody z ČOV Valtice se vypouští do toku Valtického potoka, kde probíhá jejich dočišťování. Správce daně za účelem řádného zjištění skutkového stavu předvolal k výpovědi svědka pana J. G., pracovníka městského úřadu, odboru životního prostředí, přičemž o konání výslechu svědka byl stěžovatel srozuměn. Do protokolu na otázku správce daně, zda byl vydán nějaký dokument, který by nařizoval stěžovateli předmětnou vodohospodářskou funkci zajišťovanou manipulací s vodou, svědek odpověděl, že „*žádné takové rozhodnutí vydáno nebylo*“. Dále bylo svědkovi předloženo výše uvedené rozhodnutí Okresního úřadu Břeclav ze dne 22. 10. 1993, č. j. Vod 2288/93-235/Va k vyjádření, zda z tohoto dokumentu nařízená předmětná vodohospodářská funkce nevyplývá. Svědek odpověděl, že nikoli. Dále uvedl, že každý rybník má samočistící schopnost, takže i v rybníce Nesyt probíhají dočišťovací procesy. Správce s ohledem na shora uvedené uzavřel, že rybník Nesyt nesplňuje podmínky pro poskytnutí dotace z titulu 15.04, když stěžovatel nepředložil rozhodnutí, na základě kterého by byla rybníku Nesyt nařízena příslušná vodohospodářská funkce.

S výše uvedeným závěrem žalovaného se ztotožnil krajský soud a činí tak i soud zdejší. Stěžovatelem předložené rozhodnutí ze dne 22. 10. 1993, č. j. Vod 2288/93-235/Va, dle názoru zdejšího soudu nenařizuje rybníku Nesyt zajistit dočišťovací funkci manipulací s vodou, tak jak předpokládá příslušný dotační titul. Výrokem I. rozhodnutí povolilo městu Valtice vypouštět ve stanoveném rozsahu a uvedených limitech předčištěné odpadní vody z ČOV Valtice do toku Valtického potoka, který ústí do rybníku Nesyt. Stěžovatelem zdůrazňovaná skutečnost, že i on byl účastníkem řízení o vydání rozhodnutí, zakládá možné dotčení na jeho právech, neznamená však, že by tímto rozhodnutím byla rybníku Nesyt nařízena příslušná vodohospodářská funkce, ze které by stěžovateli vyplynula určitá omezení, za něž by mu náležela kompenzace ve formě dotace. Obecná dočišťovací schopnost rybníka Nesyt, kterou zpochybnit nelze a nikdo tak ani nečiní, je pro naplnění účelu dotačního titulu 15.04 nedostačující. Nejvyšší správní soud je nucen

v případě toho dotačního titulu zdůraznit, že dotaci nebylo možné poskytnout na podporu mimoprodukčních funkcí rybníka bez doložení příslušných rozhodnutí k rybníkům, ze kterých příslušné vodohospodářské funkce vyplývají. Přiznání dotace založené na všeobecných funkcích rybníků by popřelo účel celého dotačního programu a prakticky by umožňovalo čerpat dotaci na jakýkoliv rybník.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. července 2012

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu